



苏州工业园区会计服务外包示范基地
苏州工业园区会计学会
<http://www.sipkj.org>

苏州工业园区会计服务外包示范基地

苏州工业园区会计学会

电子期刊-双月刊

第 15 期
2011/6/24



期刊首页

基地动态

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

[实务探讨] 事业单位固定资产核算的弊端及会计处理方法

[实务探讨] 如何解决我国会计信息质量问题

[实务探讨] 战略管理会计浅议

[实务探讨] 新会计准则下的企业内部审计

[实务探讨] 影响审计质量的因素分析

[实务探讨] 对施工企业应收账款管理的建议

[实务探讨] 四种单据在会计处理中的妙用

[实务探讨] 融资融券业务的会计处理

[实务探讨] 会计工作中常见的差错类型

[实务探讨] 内部研发费用的财务处理例解

[实务探讨] 如何正确理解同一控制下的企业合并

[实务探讨] 以股权出资应视同销售还是适用重组税务处理

主 编： 郭纲

副 主 编： 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位： 江苏省苏州工业园
区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： master@sipkj.org

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

事业单位固定资产核算的弊端及会计处理方法

2011-06-23 作者: 来源: 财务与会计 阅读: 11 次

一、固定资产的核算存在的弊端

根据《事业单位财务规则》，事业单位固定资产在购建时一次性列为当期支出，这项规定对于必须使用事业单位会计制度进行核算而同时又要考核经济效益的单位来说，其最大缺陷是，由于费用和收入不配比，因此无法科学、准确地考核经营结余。固定资产账面所反映的价值是其购建时的原价值来反映资产的成本显然不符合实际情况，无法体现资产的真实价值。其次，由于不折旧，事业单位的固定资产很容易被各方“遗忘”，特别是一些不常用的固定资产，等到国家组织对资产进行全面清查时，由于平常疏于管理，最终会计部门很难寻找到其“踪迹”。因此，这非常不利于国家资产实物管理。

事业单位的固定资产在购置时一次性列为支出，而在其使用期内不计提折旧，也不做减值测试，固定资产账面只反映原值，在处置和报废时，处置收入和报废时间没有相应会计资料作为严格的依据。这样的处理方法使固定资产价值的变动得不到正确反映，有违会计信息的真实、可靠。在工作实践中，因为缺乏必要的会计核算和监督，事业单位对固定资产的处置较为“宽松”，可能使固定资产提前报废和低价处置，造成国有资产的损失。

事业单位的财务目标和管理方式不同于一般企业，其资产的核算与管理须与相应的预算管理体制相配套，因此，对事业单位固定资产的核算要不要计提折旧的问题，目前尚不能急于定论。但为了正确反映其固定资产的真实价值状态，同时使有关财政部门、主管部门能够全面、动态地掌握事业单位国有资产占有、使用状况，可在报表附注中对固定资产的现时状况加以披露。即每年年末对各项固定资产做减值测试，存在减值迹象的，会计上不作损失的确认，但在报表附注中披露减值的原因及扣除减值后固定资产的价值。需要注意的是，对事业单位固定资产的减值判断与企业会计略有不同，因事业单位固定资产不计提折旧，以公允价值与账面价值比较判断固定资产是否减值，这里的“账面价值”就是固定资产原值。

对于固定资产的处置，应当遵循公开、公正、公平的原则，不能为求方便或其他原因随意低价处置；同时，按照财政部对事业单位处置国有资产收入“应当按照政府非税收入管理规定实行‘收支两条线’管理”的新规定，处置固定资产取得的收入，不应再

主 编: 郭纲

副 主 编: 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位: 江苏省苏州工业
园区会计学会

网 址: www.sipkj.org

联系邮箱: master@sipkj.org

作“固定资产修购基金”，而是作“应缴财政专户款”。

二、事业单位固定资产核算的会计处理方法

完善固定资产核算办法，使其既能体现国家资产的经济特性又符合事业单位的资产特点。

(一)购置固定资产的会计处理

事业单位购置固定资产，现行管理办法是根据资金来源渠道分别列支，会计分录如下：支付款项时，借记“事业支出”、“专款支出”、“专用基金——修购基金”等科目，贷记“银行存款”科目；固定资产入账时，借记“固定资产”科目，贷记“固定基金”科目。这两组分录之间不存在勾稽关系，不能确切明了地反映业务内涵。在实际业务处理中，不少单位往往只作了付款分录，忘记作资产入账分录。其结果，导致账外资产形成，甚至给不法分子可乘之机，造成国有资产流失。制度如此硬性规定的依据是，事业单位的固定资产主要是由国家拨款形成的。

对于完全实现财政预算管理或不实行结余考核办法的事业单位，其固定资产核算，按以下办法处理：事业单位购建固定资产时，借记“事业支出”或“经营支出”等，贷记“银行存款”等，同时，借记“固定资产”，贷记“固定基金”。这种核算办法的优点是，事业单位支出与财政支出保持一致，同时还能反映国有资产的真实价值。

实行结余考核管理的事业单位，其固定资产核算，按以下办法处理：事业单位购建固定资产时，借记“长期等摊费用”，贷记“银行存款”等科目，同时，借记“固定资产”，贷记“固定基金”。平时，根据固定资产使用年限，分期摊销长期选择费用，借记“事业支出”或“经营支出”等，贷记“长期选择费用”。这种核算办法的优点是，固定资产费用与收入能够配比，且能反映固定资产的实际价值。

对于事业单位固定资产的资金主要来源于自筹资金的事业单位。其固定资产核算与企业会计制度同步的，就没必要保持固定资产、固定基金的对应关系，故建议取消“固定基金”科目。购置固定资产不再按资金来源列支，而是比照企业会计，只通过一组分录反映，即直接借记“固定资产”科目，贷记有关资产科目。

(二)固定资产折旧的会计处理

按现行管理制度规定，事业单位不计提折旧，而为了保证固定资产的更新和维护，又规定按事业收入和经营收入的一定比例提取修购基金，在事业支出和经营支出的修缮费和设备购置费中各列支50%。上述会计处理存在着三个缺陷：(1)价值背离。随着时间的推移，固定资产账面原值与净值的差额越来越大，以固定资产账面原值反映固定基金，既虚增单位的净资产，又体现不出设备的现有生产能力；(2)成本不完整。由于固定资产不计提折旧，人为降低了与收入相应的成本支出，导致会计记录支出不真实、成本不完整；(3)按收入比例来提取修购基金，不足以维持固定资产的更新和维护，也缺乏科学合理的计提依据。

事业单位作为非营利组织，具有公共事业和产业双重性质，其固定资产也需要保值增值，故应计提固定资产折旧。在会计处理上，应取消“固定基金”和“专用基金——修购基金”科目，增设“累计折旧”科目，以计提的折旧基金取代修购基金。固定资产预计使用年限，选择合理的折旧方法进行摊销，将每月应摊销的折旧价值作为费用计入有关的成本或支出中，从相应的收入中得以补偿。在计提固定资产折旧费用时，借记“事业支出——折旧费”科目，贷记“累计折旧”科目。

(三)以固定资产对外投资的会计处理

现行管理办法规定, 事业单位向其他单位投资转出固定资产时, 应按评估或合同协议确认的价格, 借记“对外投资——其他投资”科目, 贷记“事业基金——投资基金”, 按固定资产账面原值, 借记“固定基金”科目, 贷记“固定资产”科目。这种会计处理, 其目的是为了保持固定资产与固定基金的对应关系。但上述分录的对应关系显得有些牵强, 未能直观反映各单位对外投资的增加与“事业基金——投资基金”增加有什么必然联系, 令人费解。同时, 造成以固定资产对外投资与以其他资产对外投资会计处理方法口径不一。故建议取消“固定基金”科目, 使事业单位用固定资产对外投资的会计处理同以其他资产对外投资的会计处理趋于一致。

随着事业单位改革的深入和大量现代办公设备的购置, 事业单位固定资产日趋增加。科学有效地搞好固定资产管理, 可确保其安全和完整, 充分发挥其效能, 提高事业单位的社会效益和经济效益, 增强单位的竞争力。这无疑十分重要, 本文旨在抛砖引玉, 改革事业单位财务会计, 以适应市场经济发展的需要。

三 加强事业单位会计管理, 完善核算方法

加强和改进事业单位的投资管理, 进一步完善投资项目核算方法。

从事业单位的性质和资产保值增值角度看, 应当正确看待事业单位的投资行为, 通过建立科学的投资管理办法, 不断完善事业单位的投资程序。投资管理办法应根据不同性质的事业单位和投资项目实行有差别化管理, 以促使事业单位最大限度地规避投资风险, 获取合理的投资回报。按照新《企业会计准则》的有关核算思想来完善事业单位投资核算方法。进一步体现投资项目的风险性和拟投资时间, 确保投资核算能反映投资行为的真实目的, 从而有助于事业单位针对不同类型的投资项目采取不同的管理措施和程序。

树立财务管理理念, 不断提高核算和管理水平。针对事业单位会计核算和财务管理相对薄弱的现状, 应该进一步提高事业单位领导对会计工作重要性的认识, 为做好事业单位会计工作提供组织保障, 推动财务会计工作的科学化, 创新管理和控制制度体系, 创新和优化财会业务流程, 提高财会人员素质, 为做好事业单位会计工作提供人力保证; 另外, 要有效发挥政府审计部门和社会中介机构的监督和制约作用, 强化财会控制意识, 健全财会监控体系, 为做好事业单位会计工作提供良好的环境。



期刊首页

基地动态

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

如何解决我国会计信息质量问题

2011-06-23 作者： 来源：财务与会计 阅读：9 次

近几年，我国普遍存在会计信息质量低下的情况。严重影响了市场经济的健康发展。误导国家对当前的经济运行情况的分析和判断，破坏投资环境和经济资源配置。因此如何解决我国会计信息质量低下的问题就成了当务之急。

我国会计信息质量现状

会计信息质量是指会计信息能否真实、全面、及时地反映会计主体的经营活动成果及财务状况，而真实性作为会计信息的本质属性，它是会计信息质量的核心内容。我国目前普遍存在着会计信息质量不高的问题，主要体现在会计主体提供的会计信息不符合真实性的要求，直接影响了国家的财政税收，在一定程度上扰乱了国家经济秩序，阻碍了我国现代化的进程。2007年10月财政部发布的第十三号会计信息质量检查公告表明，在对财政部直接组织专员办检查81户企业和37家会计师事务所，各省级财政部门就地检查企事业单位7268户、会计师事务所600家的会计信息质量抽查中发现，“部分国有企业会计核算和财务管理有待规范，个别企业甚至存在严重的会计违规行为。天津市海运股份有限公司连续两年伪造银行存款1.5亿元。以隐瞒大股东占用上市公司资金的问题。黑龙江省电力有限公司2005年通过虚构售电量。虚增收入5.1亿元。”一些提供审计服务的会计师事务所在审计中也存在审计程序不到位、收集审计证据不充分的问题。特别是一些上市公司存在利用关联方交易虚增利润、避免连续亏损等问题，十分严重。“浏阳花炮股份有限公司为了避免2003年、2004年连续亏损。将以前年度发生的费用1859万元及欠缴税款786万元推迟计入2005年度。航天通信控股集团股份有限公司2003年至2005年划出资金通过其他单位进行周转，虚增利润3110万元。”2007年8月，又爆出了大唐电信违反企业会计相关规定导致2004年度虚增利润37186597.53元。并在2004年年报披露虚假财务信息被证监会处以30万元罚款的丑闻。这些情况的出现都说明我国企业会计信息披露存在不少问题。

我国会计信息质量低下的成因从我国目前的状况来看，不论是上市公司还是非上市公司，会计信息都难以达到高质量会计信息应该具备的质量标准，而我国会计信息质量低下这种状况不是偶然的，是有其深层次的原因。而造成这些状况的原因既有客观的。也有主观的。

1、我国会计信息质量低下的客观原因。

主 编： 郭纲
副 主 编： 李洪秋 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 江苏省苏州
工业园区财政局
主办单位： 江苏省苏州工业
园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： master@sipkj.org

(1)会计制度、会计准则、会计技术本身的局限性是导致会计信息不能充分、真实的反映企业业绩的一个客观因素。

在我国，虽然近些年已相继制订或修订了《会计法》、《公司法》、《会计基础工作规范》等法律法规，但由于这些法律法规是根据一定时期政治、经济环境的具体情况制定的，往往带有一定的滞后性和局限性，这就使得会计人员在处理新的经济业务时，常常带有较大的灵活性，导致会计信息失真的可能性。此外这些法律法规还存在某些内容空泛，又没有制定出相应的实施细则，造成在实际工作中可操作性差，客观上也容易使会计核算产生一定的随意性。造成会计信息失真。如会计准则中的重要性原则和重要事项的规定，没有从质和量的方面对重要性进行说明；对应收帐款只规定可以计提坏帐准备，什么情况下应计提坏帐准备，但什么情况下可直接转销没有做出说明。这些都会在一定程度上影响会计信息的有效性、真实性。

(2)采用计算机记账带来的一些问题。将计算机引入会计工作是一种进步，但是，由于会计人员的计算机素养普遍不高，虽然精通会计业务，但是对计算机知识了解有限。无法将计算机知识和会计知识有机结合起来，因此容易造成会计信息化人员在会计信息处理上产生漏洞；加之现有财务软件普遍在安全性方面存在缺陷，在实际使用过程中也缺乏通用性和标准性，使得使用计算机的单位在内部控制方面往往存在许多漏洞，某些为了自身利益的会计人员极有可能钻此空子而在会计信息上造假，从而影响会计信息的重要性和真实性，这个问题由于其“不可见性”，其危害性可能更大。

(3)社会审计监督不力也是导致会计信息质量低下的又一原因。注册会计师其职责在于以客观公正的立场对企业的财务报表提供鉴证服务，保证会计信息的真实。但是，由于注册会计师队伍水平参差不齐，加之许多人缺乏职业道德和管理部门监督不力等原因，并没有能真正发挥其应有的作用。有关资料统计，“2004年国家审计署对16家具有上市公司财务报告审计资格的会计师事务所完成的审计业务质量检查中发现，在抽查的32份审计报告中有23份严重失实，占抽查数的71.9%；涉及会计师事务所14家，造成财务会计信息虚假值71.43亿元。2007年财政部对所抽查的637家会计师事务所的检查中发现问题，共有88家会计师事务所、232名注册会计师分别受到省级以上财政部门给予的警告、暂停执业、吊销执业资格等处理处罚”，由此亦可见会计造假的严重性和普遍性。

2、我国会计信息质量低下的主观原因。

按照博弈论的观点，“与会计信息有关的各参与人之间，特别是会计信息的提供者与使用者之间的行为选择，构成了一种博弈”。从这些博弈参与者对会计信息质量需求进行分析，可以用来解释我国会计信息质量低下的主观成因。

(1)从信息提供者的角度看，信息提供者有基于各种目的提供虚假会计信息的动因。

①企业利益。企业利益是在与会计信息相关的利益中处在首要地位的。企业通过提供虚假会计信息可骗取投资者、债权人及国家有关管理机关的信任。并因此获得投资、贷款或减少税金支出等经济利益。

②个人利益。企业负责人依靠权利影响或迫使会计人员，通过制造虚假会计信息，骗取投资者的信任，并因此获得职务薪金、股票升值等方面的利益；会计人员作为会计信息的直接生产者，他们对会计信息质量的影响也发挥着重要作用。有的会计人员未能恪守应有的职业道德，不能坚持原则，不正确履行职责，弄虚作假，忘记了自己的权利与义务，甚至为了私利知法犯法，与领导共同作弊。并由此获得薪金、升迁、奖励等利

益，也在相当程度上使会计信息真实性失去了保障。

正是这些复杂的利益关系构成了虚假会计信息产生的内在动因。但是，企业并非完全拒绝真实会计信息而单纯制造虚假会计信息，因为真实会计信息是管理者了解财务状况和现金流量、改善经营管理、提高经济效益的重要依据。所以，为了满足企业管理的需要，管理者也要求生产真实会计信息。这就足以说明，在实际工作中，为什么有的企业会设置真假两套账，以分别满足企业利益的不同需要的原因。如果不制定良好的制约机制。限制和杜绝企业通过会计信息去追逐非法经济利益的行为，会计信息失真的现象就会愈演愈烈。

(2)从信息需求者的角度看，由于会计信息使用者各自的利益目标不同，对信息的要求也不一样，有些信息使用者确实需要真实、客观反映经济活动的会计信息，而有些则不然。

①从肩负调节社会经济运作、管理国民经济、维护社会稳定、保障公众利益、确保国有资产保值增值职能的政府部门和国有资产管理部分析。他们是最需要真实会计信息的使用者，也是能够直接感受到会计信息失真严重后果和对社会经济造成巨大破坏的群体。但是有时候也会由于个人或部门和地区的利益驱动。为了某种特殊原因比如粉饰政绩或者隐瞒事实等需要而放弃对自己目的不利的真实的会计信息，从而需要对自己有利的虚假会计信息。

②从企业债权人的角度来看，目前企业最大的债权人是银行，为了关注债权能否按期收回，它们也应要求企业出具真实的会计信息以便自己做出正确的判断，从而能尽早采取对策。但是一旦涉及到银行的利益问题。就不一定所有的银行都需要真实的会计信息了。我国大部分的银行是国有银行，接受贷款的企业也大部分都是国有企业，在贷款发放前银行对企业会计信息质量还有所要求，但是贷款发放后会计信息真实性的重要性就大大降低了。

这是因为出于银行和信贷部门及信贷人员自身业绩考核的需要。真实的会计信息对他们不见得有什么好处。即便他们知道借款企业的真实情况(当然是采取财务状况不好的情况)，他们也无法做些什么。

③从企业的股东来分析。证券市场上的投资者毋庸置疑的最需要真实的会计信息的，因为他们与企业的产权关系最为明晰，且其利益相关性最大。但目前由于我国证券市场不稳定的情况所致。投资与投机并存且后者占的比重较大，尤其以赚取短期差价为目的的“股民”为众，而真正愿意以“股东”身份出现的长期投资者却为数比较少，会计信息是否真实对于广大股民来说并不是十分重要，他们所关心的是会计信息是否会令股价上升。因为这才关系到他们的切身利益。

有时不同的产权主体为了达到各自的但又是一致的利益目标，可能会相互串通。合谋提供虚假的会计信息，虽然这不仅可能损害其他产权主体的利益，而且可能损害企业的长远利益。例如。企业出于自身经济利益最大化的共同动机，经营者就有与某些以短期炒作、获取差价为目的的机构投资者走到一起，制造虚假会计信息的可能，以至于引起股价的大幅波动，然后借以操纵股价、牟取暴利，最终坑害社会和坑害广大中小散户股民。

提高会计信息质量的对策

1、健全相关的会计法律制度。首先要细化处罚及量刑依据，减少法律法规中的模糊条款。会计法律制度中许多的规定用了“情节严重”、“数额较大”等依据，但这一

依据的可操作性不强。因此要有具体的补充规定。其次应进一步明确规定企业的会计责任由企业经理人员承担。利用会计信息系统舞弊，导致会计信息严重失真者。其最终责任人应是作为自然人的企业经理人员，企业经理人员因此而受民事、甚至刑事严惩。

2、完善现有的会计制度和会计准则体系，最终建立适应社会主义市场经济要求与企业改革步伐的会计信息体系。在制定会计法规、会计准则时。应克服或减少其本身的不确定性。如制定机构人员的组成应选择具有广泛代表性的群体；最终确定的会计准则应对未来会计环境的变化有较科学和具有一定超前的分析和预测，使会计的发展具有较好的稳定性和持续性，避免未来环境不确定性对会计产生过多的影响。对于准则中的某些定义和释义要有精确的分析和解释。要尽快制定与会计电算化有关的会计准则和审计准则。随着会计电算化的不断普及，计算机与会计工作已密不可分。但是，我国目前还没有这方面完善的会计准则和审计准则。这是不符合国际惯例的，也是滞后于实际工作要求的。必然会影响新形势下会计工作的质量。因此应尽快制定完善相应的准则，来规范会计电算化条件下的会计工作，从而确保会计信息质量。

3、加强社会审计监督和政府监督的作用。社会审计监督是注册会计师接受委托，以独立第三者的身份对委托单位的经济活动进行客观、公正、全面的评价，对依法公开披露的单位会计报告的真实性负责。因此要优化会计师事务所的组织形式，使其成为负有有限责任乃至无限责任的社会中介机构，形成自主执业。自主经营、自负盈亏、自担风险的机制。要通过手段严厉打击那些违反职业道德、与企业勾结在一起提供虚假报告的注册会计师和会计师事务所，保证这个行业的公正性，从而规范社会审计监督。政府监督主要是财政部门对单位会计工作的监督。我国财政、审计、税务、人民银行、证券监督、保险监管等部门应当依照有关法律、行政法规的规定，对有关单位的会计资料实施会计监督、检查，进行宏观调控。

4、加大培训和教育力度，强化会计行为主体的整体素质和会计人员的职业道德教育。提高其业务素质和工作胜任能力。我们知道，虚假会计信息虽然表现在会计报告中，但实际上这些财务违法欺诈行为的主要责任者是会计行为主体。即企业法人代表和财务会计人员等相关人员。而大量会计信息质量失真的产生，会计人员是主要的实施者，若没有会计人员的参与，那些虚假的会计信息就不可能最终出现。一些财会人员自身素质不高。对会计理论缺乏系统学习，对新的经济业务和会计核算原则、方法认识不全。理解不透，在实际操作中经常发生差错，导致会计信息失真。所以，提高会计行为主体的整体素质和职业道德，是杜绝会计信息失真的保证之一。会计人员除了要具备扎实的专业知识外，还要学习财会专业的法律法规、国家有关方针政策，掌握法律知识，运用法律武器。自觉抵制做假账行为，树立良好的职业道德规范，保证信息披露的真实、准确、完整、及时、公平。

要切实解决会计信息失真问题、提高会计信息质量。还是一个任重道远的工作，不可能一蹴而就，需要会计界人士和全社会的共同努力。但我们相信随着相关法律法规的实施，随着社会整体素质的提高，从根本上保证会计信息质量的时代将会很快到来。



苏州工业园区会计服务外包示范基地
苏州工业园区会计学会
<http://www.sipkj.org>

苏州工业园区会计服务外包示范基地

苏州工业园区会计学会

电子期刊-双月刊

第 15 期
2011/6/24



期刊首页

基地动态

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

主 编： 郭纲

副 主 编： 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位： 江苏省苏州工业
园区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： master@sipkj.org

战略管理会计浅议

2011-06-23 作者： 来源： 财务与会计 阅读： 8 次

随着现代科技的进步、生产力的迅猛发展以及人们消费水平的提高，企业间的竞争愈来愈激烈，世界经济逐步趋于一体化。加上政治、经济、社会环境的巨大变化，各种新的会计理论与实践也层出不穷，不再局限于原有的理论框架与模式。在此背景下，20世纪80年代初，英国学者西蒙斯就提出了战略管理会计的理念。

战略管理会计是以取得整体竞争优势为主要目标，以分析研究企业、顾客和竞争对手所组成的“战略三角”为核心，揭示企业在整个行业中的地位及其发展前景，建立预警分析系统，提供全面的、多元化的信息。所以说，战略管理会计实际上就是把现代管理会计与战略管理融为一体的新兴交叉学科。

1 战略管理会计的特征

(1) 战略管理会计关注竞争对手的信息。

关注竞争对手的信息是战略管理会计的重要特征之一。企业应当注重收集竞争者的相关信息，如价格、成本、规模，以及能够决定市场份额等相关信息。

(2) 战略管理会计关注挖掘成本降低的机会。

战略管理会计站在战略高度，面对竞争对手，着眼全球，尽力营造企业的竞争优势。

而企业的竞争优势又是建立在相对成本对比的基础之上。相同条件下，谁拥有了成本优势，谁就拥有了竞争优势，从而使企业在竞争中立于不败之地。

(3) 战略管理会计能提供更全面的会计信息。

战略管理会计提供了包括非财务信息在内的更为全面的会计信息资料。战略管理会计是外向型的综合信息系统，将视角更多地投向影响企业的外部环境。它围绕“本企业、顾客和竞争对手”这三个有关市场的基本要素，广泛收集、整理、比较、分析各个方面的信息，使企业管理者能够了解其相对成本，掌握全局，知己知彼，采用相应的措

施，通过占优势的相对成本和庞大的市场占有率，使企业保持长久的相对竞争优势。

（4）战略管理会计运用新的业绩评价方法。

传统管理会计忽略了相对竞争地位在企业获得投资报酬方面的作用。实际上，企业相对竞争地位是企业持续稳定盈利的重要因素。

而战略管理会计把战略思想贯穿于整个业绩评价中，以竞争地位变化带来的报酬取代传统投资指标。

（5）战略管理会计更注重企业的整体性和长久发展。

战略管理是制定、实施和评估跨部门决策的循环过程，要从整体上把握其过程，以保证目标的实现。企业管理是由不同部门完成的，但各部门必须相互协调运作，减少内部职能的失调和损耗。战略管理会计是从整体上分析和评价企业的战略管理活动的。

企业应立足长远目标，不断扩大市场份额，从长远利益来分析、评价企业的资本投资。

战略管理会计的宗旨是为了取得长期持久的竞争优势，使企业能够长期生存和发展。

2战略管理会计的主要内容

（1）制定战略目标。

战略管理会计应立足于企业的长远发展，权衡风险与报酬之间的关系，将企业价值最大化作为其最终目标。

战略管理会计的战略目标可以分为三个层次，即公司战略目标、竞争战略目标、职能战略目标。公司战略目标主要是确定经营方向和业务范围方面的目标；竞争战略目标主要是研究产品和服务在市场竞争上的目标问题；职能战略目标所要确定的是在实施竞争战略目标过程中，公司各个职能部门应发挥什么作用，达到什么目标。

（2）实施战略成本管理。

成本管理是传统管理会计和战略管理会计共同关注的焦点。战略成本管理主要从战略的角度来研究影响成本的各个环节，从而进一步找出降低成本的途径。

（3）经营投资战略决策。

战略管理会计是企业战略管理提供各种相关、可靠的信息。因此，它在提供与经营投资决策有关的信息过程中，以战略的眼光提供全局性的、长远的与决策相关的有用信息，为经营投资战略的决策提供充分的条件。

（4）管理战略人力资源。

战略管理会计更要以人为本。人力资源管理是企业战略管理的重要组成部分，也是战略管理会计的一项重要内容。它包括为提高企业和个人绩效而进行的人事战略规划、日常人事管理以及年度的员工绩效评价等。它通过一定的方法和技能来激励员工，以获取最大的人力资源价值，并采用一定的方法确认和计量人力资源的价值和成本，进行人

力资源投资分析。

（5）降低战略风险。

由于战略管理会计着重研究全局、长远的战略性问题。因此，它必须经常考虑风险因素。

它通过在经营与投资管理过程中采用一定的方法，如投资组合、资产重组、并购与联营等来分散或减少风险。

（6）评价战略业绩。

所谓战略业绩评价，就是在企业战略目标和战略的指导下，以促进战略的实施和战略目标的实现为目的。战略管理会计主要从提高核心竞争力的角度来评价业绩，将业绩评价指标与战略管理相结合，根据不同的战略，确定不同的业绩评价指标。战略业绩评价不仅能改变原有管理会计的只重“结果”，不重“过程”，而且将业绩评价由财务指标系统扩展到了非财务指标系统。非财务性业绩评价内容一般包括：质量评价、交货效率评价、企业应变与创新能力评价、雇员评价、产品市场占有率评价、机器运转情况评价等等。

3战略管理会计的操作运用

（1）作业成本计算法。

作业成本计算法（简称ABC），是根据生产消耗作业、作业消耗资源等观念，把企业的整个经营活动划分为不同的作业，不同的作业活动会产生不同的作业成本动因。企业依据资源耗费的因果关系进行成本分析，同时对所有产品相关联作业的追踪分析，尽可能消除“不增值作业”，改进“增值作业”，优化“作业链”和“价值链”等。通过这些措施和方法，使企业能够持久地生存和发展。

（2）价值链分析。

价值链分析是以价值链作为分析工具，确定企业的价值链，明确价值活动之间的关系，找出价值的关键环节，并通过价值链的重构，提高效率和降低成本，增强企业的竞争力。价值链分为横向价值链和纵向价值链两种。横向价值链的内容包括：一般管理、人力资源管理、技术发展、采购、内勤、经营、外勤、营销和服务等。纵向价值链是将整个行业的价值活动分解成一系列相关的战略活动。价值链分析的重要意义如下：首先，分析企业内部价值链各环节之间的关系，可以优化企业经营过程。其次，通过将企业价值链和供应商，以及顾客连接在一起分析，可以改进企业的产品生产、技术运用和生产方式等。再次，通过将企业价值链和竞争对手价值链进行对比分析，可以找出企业和竞争对手在各价值链环节上成本和价值的差异，为企业改进和创新提供指导。

（3）竞争对手分析。

竞争对手分析是与收集竞争对手信息相关的一种活动，是制定战略决策的一种基本工具。战略管理会计提出利润不仅来自企业内部的效率，而且也来自竞争对手。

竞争对手分析主要涉及以下几个问题：（1）竞争对手是谁；（2）竞争对手的目标和所采取的战略措施及其成功的可能性；（3）竞争对手的竞争优势和劣势；（4）面临外部企业的挑战，竞争对手是如何反应的。分析不是简单的收集，而是一个理解竞争对

手的过程。这样，既有助于预测竞争对手的进犯，又可以抓住由于竞争对手的错误和劣势所提供的机遇，使企业在竞争中保持优势。

（4）平衡计分卡。

平衡计分卡作为一种战略实施和战略学习系统，包括财务、客户、内部业务流程、学习和成长4个方面。其中，财务方面是最终目标，客户方面是关键，企业内部流程是基础，企业的学习和成长是核心。计分卡的四个方面兼顾了企业的长期与短期目标、理想的结果与现实结果的驱动因素，把企业能力的成长作为突出问题揭示出来，力求通过对顾客价值的关注，促进企业内部业务流程的改善，加速企业的学习和成长，获得客户青睐和竞争优势，最终实现良好的财务目标。

（5）预警分析。

预警分析是一种事先预测可能影响企业竞争地位和财务状况的潜在因素，以提醒管理者注意的分析方法。它通过对行业特点和竞争状况进行分析，使管理者在不利情况来临之前就采取防御措施，解决潜在的问题。预警分析可以分为外部分分析和内部分分析。外部分分析主要分析企业面临的市场状况、市场占有率等；内部分分析主要分析劳动生产率、机制运转效率、职员队伍是否稳定等。

战略管理会计目前还处于初创时期，其体系还在不断研究和探讨之中。同时，战略管理会计的产生和形成是以企业生存环境的不确定性增强为背景的，随着经济浪潮的推动和竞争的加剧，这种不确定性将进一步加大，战略管理会计也必将会有长足的发展。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



苏州工业园区会计服务外包示范基地
苏州工业园区会计学会
<http://www.sipkj.org>

苏州工业园区会计服务外包示范基地

苏州工业园区会计学会

电子期刊-双月刊

第 15 期
2011/6/24



期刊首页

基地动态

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

主 编： 郭纲

副 主 编： 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位： 江苏省苏州工业园
区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： master@sipkj.org

新会计准则下的企业内部审计

2011-06-23 作者： 来源： 财务与会计 阅读： 7 次

2007年1月1日起中国企业会计准则体系正式发布并在上市公司范围内实施。这为中国进一步加强会计核算和监督、提高会计工作质量创造了更好的外部环境。新的企业会计准则的执行为适应中国市场经济的法律的需要，打造接轨国际资本市场的平台，促进中国经济更好、更快、更健康的发展具有重要意义。而随着社会经济和科学技术的迅猛发展，人们越来越关注组织内部的管理问题。内部审计则作为组织内部管理体系中的一个重要组成部分。在企业中充当“经济警察”非内部审计机构莫属，它是企业领导的左膀右臂，企业持续稳定和健康发展离不开内部审计。我们深刻认识到企业在新会计准则环境下，建立健全并与本企业实情相关的内部审计制度保障其有效运行是十分必要的。

一、会计准则与内部审计的关系

为了从本质上分析会计准则与内部审计的关系，因此，有必要把两者各自的概念、内容、对企业的影响进行关联性的分析和比较。

（一）会计准则

财政部副部长王军认为会计准则可以从以下三个方面把握：第一，会计准则是反映经济活动、确认产权关系、规范收益分配的会计技术标准，是生成和提供会计信息的重要依据；第二，会计准则是资本市场的一种重要游戏规则，是实现社会资源优化配置的重要依据；第三，会计准则是国家社会规范乃至强制性规范的重要组成部分，是政府规范经济秩序和从事国际经济等交往的重要手段。更有学者认为，会计审计准则、企业内部控制以及政府监督，是促进资本市场健康发展的三大支柱。新的《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则的发布实施，标志着中国以《会计法》为核心、以会计准则和会计制度为主体的企业会计体系基本建立。

首先，其目标是建立与中国社会主义市场经济相适应并与国际准则趋同，涵盖企业各项经济业务并可独立实施的会计准则体系。其次，新会计准则体系强化了为投资者和社会公众提供决策有用的会计信息的新理念，实现了与国际惯例的趋同，首次构建了比较完整的有机统一体系，并为改进国际财务报告准则提供了有益借鉴，实现了中国企业会计准则建设新的跨越。最后，从内容的变化上看，企业新准则对提高国内公司会计信

息透明度，增强外资并购吸引力，降低并购成本，提升中国资产市场的国际竞争力有现实的推动作用。

（二）内部审计

1. 企业内部为什么需要实施内部审计呢？首先，企业从制度的建立上需要内部审计。企业内部经营活动涉及各个方面和各个部门，采购、销售、基建工程、投融资、会计核算等经济业务需要有效的控制制度来协调、组织各部门之间的衔接。内部审计既是内部控制的不可或缺的重要组成部分，又是内部控制的一种特殊形式。它主要体现在一个现代企业完善、健全的内部控制系统中，必须有完善、严密的内部审计制度、独立有效的内部审计机构和高素质、责任心强的内部审计人员，它是内部审计控制系统中重要的一个分支系统，又是实现内部控制目标的重要手段。其次，企业专项开支需要内部审计。企业的投资、基建工程、科研等项目在实施过程中，费用开支是否合理、手续是否规范、票据是否合法、是否有超预算支出等，需要内部审计参与其整个过程，对其进行监督控制，以保证这些专项开支经济合理，防止浪费。最后，经营管理人员经济责任的划分需要内部审计。企业经营管理人员特别是中层以上领导人员，其管辖范围较宽，责任较大，如果不进行离任审计，会给继任者留下很多经营上的麻烦，这就需要内部审计人员对前任在职期间的经营业绩及资产情况进行内部审计。

2. 内部审计作用。内部审计的作用，是随着内部审计目标的变化而变化的。内部审计的作用可以包括以下两个方面：首先，内部审计的防护性作用，也称自我监控作用。内部审计通过检查和评价企事业单位内部的各项经济活动，发现那些不利于本单位目标实现的环节和方面，例如本单位方针贯彻不利，信息不真实可靠，本单位中存在的铺张浪费、贪污盗窃等阻碍本单位目标实现的问题，并对这些问题进行制止和纠正，起到了自我监控的防护性作用。其次，内部审计的建设性作用，即自我促进和完善的作用。在实践中，由于各个单位的情况不同，内部审计发挥的具体作用也有所不同。例如在企业中，内部审计的具体作用包括：（1）监控作用；（2）咨询作用；（3）风险预警作用；（4）信息鉴证作用。

3. 内部审计的方法。获取审计证据，需要根据情况采用各种审计方法。随着计算机技术和管理技能的发展，审计方法也越来越丰富，从定性分析法的归纳、判断、推理到定量分析法大量运用数学、统计、概率、抽样等知识进行科学的定量分析，发展到现在的计算机辅助审计，审计方法的运用越来越广泛。下面列举一些常用的审计技术方法：（1）顺查法；（2）逆查法；（3）交叉法；（4）优选法；（5）推理法；（6）询问调查法；（7）观察法；（8）；审阅法；（9）估计法；（10）复核法。

（三）两者关系

内部审计制度的发布和实施，需要一定的环境为支持条件。根据《中华人民共和国审计法》第3条，“国家机关、金融机构、企业事业组织、社会团体以及其他单位，应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度。”以及第11条，“单位主要负责人或者权力机构应当制定相应规定，确保内部审计机构具有履行职责所必需的权限。”由此阐明了内部审计与宏观会计准则的联系。

微观会计准则包括如管理层素质、组织结构、委托—代理关系、不相容制度等。有效的会计系统应当做到确认并记录所有真实的经济业务，及时并充分详细地描述经济业务，以便在财务会计报告中对经济业务做出适当的分类。一般企业审计部以对外投资、购买和出售资产、对外担保、关联交易、募集资金使用、信息披露事务等事项相关内部控制制度的完整性、合理性及其实施的有效性作为检查和评估的重点，对公司财务报告和信息披露事务相关的内部控制制度的建立和实施情况进行审查和评价，至少每年向审

计委员会提交一次内部控制评价报告，评价报告应当说明审查和评价内部控制的目的、范围、审查结论及对改善内部控制的建议。

由此可见，每一项会计准则的变化都牵动着企业的内部审计的程序与操作。改善公司治理结构，推进内部审计制度建设，为保证会计信息的真实可靠提供内在机制保证。综上所述，我们就能知道会计准则与企业内部审计共同构成整个企业的财务管理工作，两者既相互影响又互动地发展。

二、基本认识与政策建议

无可置疑的是：第一，新会计准则的实施，让企业内部审计工作与中国社会主义市场经济相适应并与国际准则趋同，涵盖企业各项经济业务，以保障企业各项活动的进行，确保企业的利润。第二，新会计准则间接影响着内部审计制度的建立。每一项会计科目及内容的变化都影响着内部审计控制工作的内容、人员的要求，而内部审计的实施也反映了会计准则实施的效果。第三，新会计准则的实施，导致企业内部审计的费用增加。第四，内部人员在短时间内掌握大量新的内容。第五，新会计准则的实施加大了审计的风险。新会计准则技术难度系数加大，审计技术受到挑战。

在新会计准则的环境的潜移默化作用下，始终影响着企业的内部审计执行。最终也影响着企业的经济收益。会计准则越复杂，对会计的影响也越明显，说明企业的外部监管环境就越健全。企业内部控制随外部监管环境的变化而发展，两者互为取舍。只有根据会计准则不断变化，适时地完善内部控制的有关功能，才能使会计职能不断完善，会计行为逐步优化。

我们也可以知道目前企业在新会计准则的环境下实行的内部审计还不够成熟，存在很多缺陷：（1）内部审计技术落后，审计手段不能适应新的要求；（2）工作范围过窄，内容不全面；（3）内部审计人员对新会计准则的了解过少。

就企业内部审计出现的问题，审计人员应更新审计理念，掌握新的审计技术，进一步提高审计质量。有以下主要措施：首先，政府部门——财政部应该加大对新会计准则的宣传和举行相应的在职培训。例如，注意新增会计科目的设置及新老会计准则转换间的会计处理。其次，就企业本身，建立与现代企业制度相适应的内部审计模式。也就是说企业必须根据现行的《企业会计准则》以及《审计法》制定满足企业需求的内部审计制度，以及适应信息化发展要求，建立规范的网络审计系统。最后，作为内部审计部门的工作人员，应该在完善会计知识结构，扎实专业技能，培养崇高的职业道德，以适应知识经济时代对审计人员的更高要求。新会计准则的变化要求审计人员更加谨慎，更加需要加强自己的职业素养，更加需要得到企业内部其他管理部门的大力配合，更加需要管理当局的重视，更加需要企业决策层的支持。



期刊首页

基地动态

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

影响审计质量的因素分析

2011-06-23 作者： 来源：财务与会计 阅读：4 次

进入21世纪,我国注册会计师行业在取得快速发展与长足进步的同时也暴露出了一系列严重的问题。在处于转轨经济时期的资本市场上,上市公司频频发生会计舞弊事件。注册会计师的独立性、审计质量受到理论界、实务界和广大投资者广泛的关注。然而,国内对于上市公司审计质量的研究还比较少,因此,对审计质量的衡量和影响因素的研究是十分有价值的。

一、审计质量影响因素

审计职业的存在或客观需求在于其可有效降低所有者与管理者之间利益冲突的代理成本,是由其对外提供服务产品的质量决定的。审计质量主要包括审计工作质量和审计成果质量两部分,两者既有区别,又有联系。工作质量是成果质量的保证,成果质量和工作质量的综合反映[1]。只有高质量的审计服务能使财务报告具有更高的信息含量,减少委托人与代理人之间的代理成本,从而增加经济价值。反之,低质量的审计服务不仅不能增加经济价值,反而纯粹是一种社会资源的浪费。

在市场经济条件下,特别是资本市场的运行中,由注册会计师实施的财务报表独立审计发挥着不可或缺的作用。这种作用具体表现为监督、预警和经济补偿三方面的机制对于独立审计质量的要求,正是由这三方面的机制内在决定的。依据我国资本市场的现状,影响审计质量主要有会计师事务所、公司治理以及审计市场这三方面的因素。

1. 会计师事务所对审计质量的影响。会计师事务所对审计质量的影响主要表现在事务所的规模组成形式、审计收费、市场占有率以及审计人员的专业素质。规模越大的会计师事务所对单个客户收入的依赖程度越低,而机会主义行为的机会成本越大,所以,一般认为规模大的事务所识别舞弊并出具更严厉审计意见的能力显著强于小规模事务所;行业专长会计师事务所在某种或者少数几种行业的审计业务中培育出的特殊专长,它使会计师事务所在这些行业的审计市场上占据着较大的份额。由于同一行业中的不同客户具有相同或类似的组织与营运机制、存在行业特定的会计或审计准则,行业特定的知识可以使作为行业专家(industryspecialist)的审计师更好地发挥效应。此外,审计工作是一项实践性很强的工作,审计人员的经验是至关重要的。审计经验决定着审计人员进行职业判断和收集审计证据的效率和效果。经验丰富的审计人员在审计工作中更可能找到审计风险高的领域,降低审计的风险,提高审计的质量。审计人员需要掌握审

主 编: 郭纲

副 主 编: 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位: 江苏省苏州工业
园区会计学会

网 址: www.sipkj.org

联系邮箱: master@sipkj.org

计、会计、法律、税务、管理等领域的理论和实务以及计算机技术，同时，由于经济活动中的不确定性和会计审计活动中的会计判断，要求审计人员具备高水平的职业判断能力去关注审计中的风险。专业水平是审计人员必备的。执业经验的缺乏和职业判断偏差，不仅会浪费大量的审计成本，也容易形成错误的审计意见，从而导致低的审计质量[2]。

2. 公司治理对审计质量的影响。完善的公司治理结构可以塑造真正的审计需求者，防止审计关系失衡，使独立审计真正成为维护和加强委托人与受托人之间相互信任、合理保障各自利益的基础。相反，公司治理结构的缺陷会深度影响审计关系格局[3]。公司治理机制通过激励和监督的方式制约管理层行为，减少其对外部审计师审计过程和发表审计意见的干预，以保证外部审计师的独立性，进而保证审计质量。上市公司大股东持有的流通股比例，上市公司治理结构中，独立董事人数的比例以及上市公司高层管理人员的受教育程度都会影响审计质量。

3 审计市场对审计质量的影响。注册会计师审计服务的主要对象是资本市场，上市公司的年报审计是独立审计的重要组成部分。审计环境由不同的具体环境因素所组成，既包含审计赖以存在和发展的有利因素，也包含制约和抵制某些审计活动的不利因素。两种因素既相互对立，又相互依赖，前者产生正面效应，后者产生负面影响，两者综合最终产生一定的审计效果。本文讨论的审计环境主要为审计市场的竞争程度、集中程度和审计的监管体系。

二、审计质量衡量标准分析

审计的基本特性有真实性、有效性、经济性、及时性以及合法性。笔者认为，当审计的过程和结果都满足了审计的基本特性，就可以表示该审计的审计质量较高。换句话说，可以用审计的基本特性来衡量审计质量。具体表述为：

1. 经济及时性指审计工作必须提高工作效率，节约审计成本，贯彻“成本效益”原则，以最小的投入获得最大的产出。并且须在规定的时间内，保质保量的完成审计任务。

2. 真实合法性指审计工作的过程是真实、客观的，审计工作的结果如实反映了实施审计的范围、依据、程序。并且审计工作必须贯彻依法审计的原则，按照审计准则的规定实施审计，包括审计程序合法、取证合法、处理处罚合法等。真实性要求具有相近背景的不同审计人员，分别采用同一审计方法，对同一审计事项实施审计后，能够得出相对一致的结论。使得审计工作的“产品”有助于其用户正确做出决策，发挥审计工作的作用。

三、审计质量的改善措施

1. 加强审计人员的教育，提高审计人员的素质审计是一项服务，归根结底是由审计人员完成的。在影响审计质量的各种因素中，人为因素是至关重要的，审计人员的工作态度和自身素质决定了审计质量。首先，会计师事务所的人员选择会关系到事务所的生存与发展。在人员选择上需要定制一套完整的选择录用制度以及考核方法。其次，对审计人员进行业务培训，加速知识更新，加强其专业胜任能力。可以定期和不定期的组织内部培训或利用业余时间加强自学；也可以在审计业务执行过程中，采取让审计经验丰富的审计项目负责人或审计人员指导新从事审计工作的员工，提高专业胜任能力。再次，推进审计技术的创新和应用。比如推进先进的审计软件的应用，推进相关的抽样软件的应用，推进风险导向型审计方法的研究和应用等。

2. 加强审计收费监管首先，在审计收费市场化下，监管重点应置于事务所是否存在为招揽业务而采用压低收费或乱收费，上市公司是否存在以审计收费为筹码而达到购买审计意见目的等不正当行为的，发现之后应当按照相关法规予以严惩。其次，年报披露审计收费监管有待加强。证监会应进一步发布有关支付事务所报酬及其披露指南，特别是统一相关标准，以使所披露的信息之间具有可比性，严格要求上市公司按“规范”要求进行披露。基于上市公司有可能利用审计收费作为购买审计意见的筹码，更换事务所的公司应当对支付报酬情况做更详细的说明。

3. 完善公司治理制度首先，要健全和完善董事会以及独立董事制度。除CEO以外，董事会成员由外部董事构成，外部董事不能曾被公司雇佣，或与公司、高层管理人员之间有明显的商业关系。建立外部独立董事继续教育规定，让独立董事具备一定的财务、会计、审计以及金融知识，有助于其与公司迅速变化的业务保持并肩发展，有助于保证他们尽到监管职责。其次，审计委员会应全部由独立董事构成，并行使聘请审计机构的权力。这样，可以改变目前广为存在的大股东控制的格局，尤其对改变我国上市公司“一股独大”的股本结构的现状、公司治理的落后格局；可以独立监督管理层，减轻其控制造成的财务失控，维护广大中小股东的利益；可以发挥独立董事的专业特长，尤其是审计委员会中独立董事的财务会计专业特长，使得对审计师选择更趋合理，沟通更容易。

4. 完善审计环境注重营造一个有利于审计质量提高的环境，注重经济规律研究，健全市场经济制度，营造一个公平、公正、合理的竞争环境，避免会计、审计工作中不利因素的出现。注重法律、政治环境研究，建立健全相关法律制度，选择有利于提高审计质量的审计机构设置方式。加强审计准则的执行和审计责任的追究将会从根本上改善审计质量低下的现状。回顾我国注册会计师审计失败的案例可以发现，大多数案例都产生了严重的后果，比如说银广夏事件、蓝田股份事件等，但是，对审计责任的明确和追究却不够刚性，对相关的责任人员的惩罚还不够。



期刊首页

基地动态

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

对施工企业应收账款管理的建议

2011-06-23 作者： 来源：财务与会计 阅读：6 次

良好有序的资金运行是企业生产经营正常运转的最直接保障，而应收账款的周转情况又直接影响到企业资金的运行速度，因此对于施工企业来说，对应收账款的管理应是资金管理工作的重中之重。如何对应收账款进行科学合理的监管，提高应收账款的回收率呢？笔者认为，关键是要从应收账款的形成源头开始，形成一套科学合理动态的资金管理体系。

1. 加强对应收账款形成的事前控制

首先，是建立科学合理的资信评价系统，加强风险防范意识。可以根据施工企业自身的特点设计一组具有代表性，能够说明客户信用品质、付款能力和财务状况的定量指标和定性指标（如以往付款履约的情况、对方的资产负债率、流动比率、存货周转率等）作为信用风险评级指标，根据各项指标的重要性确定其相应的风险权重，然后对客户进行资信展开调查，计算其累计风险系数，按照客户累计风险系数进行排队，评定客户的信用等级，并对客户档案资料实行动态管理、实时更新，从而调整企业的承揽策略。

其次，是要具备必要的法律维权意识，使合同条款的约定清晰明确，用法律保护自己的合法权益。笔者认为，除了国家合同文本格式中所规定的几大类概况性条款之外，可以根据自己所处行业及所承揽工程项目的特殊性形成自己的合同格式。传统的合同文本格式对于支付方式及违约责任的约定往往不够清楚准确，应结合自己的实际将其具体化，力争做到各合同要素齐全具体。特别是收款条款部分，一定要尽可能详尽，具体到是一次性支付还是分期付款，并约定好具体的付款时间、付款方式、付款期限以及延付的具体违约责任等。另外，在合同签订后，还要及时告知有关财务部门和管理部门，对合同的执行情况进行跟踪、检查，这样将在很大程度上防止出现一旦对方无力支付欠款却无法诉诸法律等情况的发生。

2. 加强对应收账款形成的事中控制

首先，是做好与甲方的沟通工作，在整个工程的运行过程中及时向对方通报工程的进行情况，尤其是在分期付款期限即将来到时。其次，在付款期限已到时，一定要将目前的工程情况做一个简单的书面汇报并提出收款要求，如果第一次书面信函没有结果，还要继续发出正式的催款函。在对工程进度款的回收中，既不能完全被甲方牵着走，无

主 编： 郭纲

副 主 编： 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位： 江苏省苏州工业
园区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： master@sipkj.org

条件无原则地迁就对方，也不能把进度款的回收看作是单纯意义上的收款，而是应该本着有理有据有技巧的原则，策略地将进度款收回。

3. 加强对应收账款形成的事后控制

（1）建立科学完善的应收账款备查台账。应把应收账款作为一个流动的数据库进行动态管理，在应收账款形成的初期，就建立详细的备查账。此外，还应将应收账款回收备查台账细化到每一笔承揽合同，并定期分析其挂账账龄，制定相应的回收计划。这样就可以对每一笔合同的履约情况一目了然，避免应收账款在账面仅按挂账单位反映、多笔承揽合同的欠款情况交叉在一起的混乱局面。另外，清晰的应收账款台账也为催收工作提供了有力的数据支持。

（2）建立应收账款清欠领导责任制，将应收账款清欠的责任明确到每一位领导干部，使应收账款的回收工作真正成为领导带头、各业务部门相互配合的综合性工作，而不只是财务部门的孤军作战。包括：明确划分责任范围，对企业已形成的应收账款按形成原因尽可能落实到个人；领导在职期间形成的应收账款在未完全收回之前，主要责任领导不得调离企业；对于长期无动态的应收账款，要分析具体原因，并制订严格的资金回笼考核制度，将应收账款的清欠与责任人的经济利益挂钩等。

（3）切实落实坏账准备金制度，改变应收账款的“虚胖”局面。很多企业对提取坏账准备并不积极，因为提取坏账准备势必影响账面利润及账面流动资产的金额。而从企业长远经营来看，这种做法得不偿失。首先，不提坏账准备使企业资产的实际变现能力降低，虚增了资产。其次，如果不提坏账准备，实际应收账款中已经形成的损失无法真实反映在账面上，等于是虚增了当期利润，换言之，是为今后的生产经营留下了潜亏。其实，坏账准备金制度只是谨慎性原则在会计核算中的一个体现，对于滚动式的企业发展来说，它使我们当期的报表更加真实合理，并不会真正影响到企业的效益实现。另外也必须承认，无论制订多么完善的应收款回收制度，只要有商业信用的存在，就会不可避免地发生坏账损失。因此，应正确客观地对待坏账准备金制度，真实完整地反映企业应收账款情况。



期刊首页

基地动态

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

四种单据在会计处理中的妙用

2011-06-23 作者: 来源: 财考网 阅读: 9 次

说起收料单、领料单、入库单、出库单大家都不会陌生。有的人也许会说这四种单天天见那有什么妙法?到底有没有妙法,让我来细细说来。请不要小看这四种小单,它们的作用可大了,现在,让我来给大家介绍一下各自的用法。

第一、收料单的妙用

当我们与供应商(供应商就是卖材料或商品给我们的厂家)购入材料或商品时,供应商要给我们两联的增值税专用发票,一联为发票联,另一联为抵扣联,要发票联就是让会计做账的记账联。抵扣联就是让我们会计人员报税所用的发票。每月都要报税,而且报税的时候,要先把抵扣联拿到国税局进行认证后,如果认证通过了,在抵扣联上要盖“认证相符”章和认证时间。这个时候抵扣联上的税额才能做为当月的进项税额来抵扣,才能报税。除了这些已外,还要附收料单,收料单是证明材料已经验收入库,如果没有收料单就证明材料还没有验收入库。

税法规定

1、工业生产企业购进货物,必须在购进的货物验收入后,才能申报抵扣进项税额,没有到达企业或尚未验收入库的不得作为当期进项税额抵扣。

2、商业企业购进货物必须在购进的货物验收入和付款后,才能申报抵扣进项税额,尚未付款或尚未开出承兑汇票的,不得作为当期进项税额抵扣;

这两种类型的企业,都规定了材料或商品必须验收入库,也就是说,如果没有验收入库的收料单,当月购入的进项税额当月不能抵扣,也就是说不能报税,这样这话,我们的进项税额就是减少,那根据应交增值税=销项税额-进项税额的公式来看,当月的销项税额如果不变的情况下,进项税额减少,那就意味着当月的应交增值税就为增加。所以我们在认证进项税额时,一定要记住,要附一张收料单,千万别把收料单忘了或漏了。如果这样的话,那问题就大了。当税务局人员在查账的时候,如果发现进项税额发票没有附收料单的话,就算是已经报税,甚至报税成功,也会被进项税额转出,补交增值税。

主 编: 郭纲

副 主 编: 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位: 江苏省苏州工业
园区会计学会

网 址: www.sipkj.org

联系邮箱: master@sipkj.org

第二、领料单的妙用

车间要生产产品，如果没有材料，那车间就没有材料可做，要让车间有材料可做，就要去材料仓库领料，而领料单就是证明到材料仓库领料的一种凭证。车间要是没有材料，就做不出产品出来。也无法核算成本，如果车间没有产品又能做出成本，那绝对是虚假的，那是不可能的，就会影响到整个会计核算的程序。这是一个链条，也是会计核算不可缺少的一步。

第三、入库单的妙用

当车间把所有半成品，产成品作成成品后，就要把这些产品送到成品仓库，入库的过程要附入库单。入库单就是证明产品入库的一个凭证。如果没有入库单，就证明产品没有入库，没有入库的产品，那只能证明还在生产过程中，哪有产品卖，这是不可能的，没有入库单也就不算成本。没有成本就会影响利润核算，利润总额就会大大的升高起来，这样要交的所得税也就跟着要多交了。也就是说如果没有入库单，就要多交所得税，因此，入库单是非附不可的。

第四、出库单的妙用

当我们企业在销售过程中，要把产品或商品送给客户，要到成品仓库提货，就要开出库单，这样才能把商品从库存仓库中的产品把出来，同时也可以监督仓库。出库单就是在核算成品仓库出库的凭证。我们把产品或商品卖给客户时，如果没有送货，就不会用出库单，同样的道理，如果没有出库单，也就证明没有送货。当我们有销售而没有开出库单时，就要把这笔业务放入预收账款。如果一直没有开出库单，那这笔业务是有时间限制的，超过了三个月就要当成企业的收入，要交25%所得税。超过三个月后在出库，这笔业务同要还要确定为销售收入交所得税。所以说如果没有开出库单，就证明说没有出库，而相对应收到的款项超过了三个月就要交所得税。当我们在这种情况下，三个月之内开出出库单，就不要多交了一笔所得税。

第五、我们来看一下这四种单据由谁来开

- 1、收料单的开单人应该是由仓管员来开。
- 2、领料单的开单人应该是由车间主管来开。
- 3、出库单的开单人应该也是车间主管来开。
- 4、出库单的开单人应该是由销售人员来开。

第六、这四种单在账务中应该附在哪里

- 1、当企业购入材料时，材料已经验收入库，同时取得增值税进项发票时，要附收料单。当材料先到，而发票未到的时候，我们要做一笔暂估入库，这个时候也要附收料单。
- 2、当车间要生产产品时，领料时，要把领料单的财务联送给会计核算，我们在做领料记账凭证时要附领料单。

3、当车间把产品做好后，要入库，要开入库，会计要做入库成本——产品成本计算表，这时候要在产品成本计算表后面附入库单。

4、当销售部门把产品销售给客户后，要把产品送给客户，我们销售人员要开出库单，拿一联到仓库提货，财务联到财务开增值税专用发票给客户。会计开出增值税专用发票后，要计算销售收入，这时要把出库单放在销售的增值税专用发票一起来做凭证。

第七、四种单的时间顺序

我们从一家新成立的企业来说明这个问题，我们要先买材料，就先有收料单，有了材料，车间才可以领到所要生产的材料。

第二是领料单，领料单的时间不能在收料单前面，只能在后面。材料仓库没有材料，车间就无料可领。

第三是入库单，当车间有了材料，有了劳动力，也产生了一些费用，就会做出一些商品出来，商品一完成，就要入库。也就是说，入库单要在领料单后面，不能比领料单早。

第四是出库单，产品入库后才销售出库，如果没有入库哪来的商品出库，所以要在最后。这就是它们之间时间的关系，这个关系是不能乱的，不能说，我先做出产品来，才去领料，或者说先把产品出库才来生产这批产品，这是不可能的，绝不可能的，我们在做账的时候，一定要注意来时间性的问题。

如果我们能很好的运用这四种单据，那我们就可以把账做得更顺利一点，更完美一点，更成功一点。



期刊首页

基地动态

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

主 编： 郭纲

副 主 编： 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位： 江苏省苏州工业
园区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： master@sipkj.org

融资融券业务的会计处理

2011-06-23 作者： 来源： 中国税网 阅读： 8 次

2010年3月31日沪深交易所开始接受国泰君安等第一批六家试点证券公司融资融券交易的申报，标志着经过四年多准备的融资融券交易正式进入市场操作阶段。同融资融券业务的迅速发展相比，与之相关的会计确认和计量等后续工作却落后于实践的发展，《企业会计准则解释第4号》只是对融资融券业务的会计处理做出原则性规定，并没有给出具体的会计处理，而且对融券业务相关的会计处理也值得商榷。本文对融资融券业务的会计处理进行了分析，并结合具体实例提出了优化融券业务的会计处理。

一、融资融券业务会计处理的现行规定及优化思路

（一）现行规定

融资融券是指先由客户向证券公司支付一定比例的现金或证券等相应担保物，由证券公司向客户借出资金供其买入证券或者借出证券供其卖出，在约定期限之后归还证券公司相应资金或证券的经营活动。融资融券业务分为融资业务和融券业务两种形式。

《企业会计准则解释第4号》对融资和融券业务会计处理给出如下原则性规定：关于融资业务，证券公司融出的资金，应当确认应收债权，并确认相应利息收入；客户融入的资金，应当确认应付债务，并确认相应利息费用。关于融券业务，证券公司融出的证券，按照《企业会计准则第23号——金融资产转移》有关规定，不应终止确认该证券，但应确认相应利息收入；客户融入的证券，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》有关规定进行会计处理，并确认相应利息费用。

（二）融券业务会计处理的优化思路

对于融资业务的会计处理，证券公司将资金借给客户，形成一项应收债权，与银行贷款业务并无本质区别，因此证券公司和客户根据银行贷款的业务做相似的会计处理即可。而对于融券业务的会计处理，证券公司由于仅是暂时性借出证券，在约定的期限之后，客户将归还证券公司相同数量和种类的证券，证券公司并没有真正转移借出证券的风险和报酬，因此不应该终止确认该证券，但是为了反映该证券已被借出的事实，可以将证券的“自营账户”金额转移到“融券账户”，“融券账户”则按照以前相同的会计计量方法核算。对客户而言，因借入证券应确认“交易性金融资产”，同时因为承担金融负债的目的，主要是为了近期内回购，因此在出售该证券期间可以相对地确认“交

易性金融负债”，用以反映企业因证券价格浮动而带来负债金额的变动。

二、融券业务会计处理的优化实例

假设2010年10月1日沪市大盘位于3000点，甲企业预期大盘有可能进一步走低，因此向乙证券公司融券，做空交易。甲企业融券A股票10万股，此时A股票市价10元/股，约定3个月后于2010年12月31日按年利率12%归还给A股票，同时按照股票市值的60%缴纳保证金60万元。2010年12月31日A股票市价8元，不考虑相关交易的手续费。

（一）客户融券业务会计处理

1. 10月1日甲企业融券缴纳保证金、实际融券以及出售股票时的会计分录为：

借：其他应收款——融券保证金 600000

贷：银行存款——自有资金 600000

借：交易性金融资产——A股票融券成本 1000000

贷：交易性金融负债——A股票融券本金 1000000

借：其他货币资金——融券存款 1000000

贷：交易性金融资产——A股票融券成本 1000000

2. 12月31日A股票市价跌至8元，公允价值变动=（10-8）×10万股=20（万元），甲企业会计分录为：

借：交易性金融负债——A股票公允价值变动 200000

贷：公允价值变动损益——A股票 200000

3. 12月31日甲企业购入10万股A企业股票归还乙证券公司，此时应冲销交易性金融负债科目余额，会计分录如下：

借：交易性金融资产——A股票融券成本 800000

贷：其他货币资金——融券存款 800000

借：交易性金融负债——A股票融券本金 1000000

贷：交易性金融负债——A股票公允价值变动 200000

贷：交易性金融资产——A股票融券成本 800000

通过“交易性金融负债”及其对应的“公允价值变动”会计科目，确认和计量融券业务因证券价格浮动而带来负债金额的变动及其收益，最终甲企业通过融券做空交易获得20万元利得，扣除融券利息费用3万元，净利润17万元。

需要注意的是，乙证券公司是逐日盯市，假如12月20日A股票的价格与甲企业预期相反，上升到15.7元，那么3万元融券利息和57万元的负债浮亏将抵消60万元保证金，

如果甲企业没有追加保证金，则其证券账户中资金将会被强制平仓，购买A股票以归还乙证券公司的股票，相关会计处理如下：

借：公允价值变动损益——A股票（融券）	570000
贷：交易性金融负债——A股票融券公允价值变动	570000
借：交易性金融负债——A股票融券本金	1000000
交易性金融负债——A股票融券公允价值变动	570000
应付利息——A股票（融券）	30000
贷：其他应收款——融券保证金	600000
其他货币资金——融券存款	1000000

（二）证券公司融券业务会计处理

假设2009年1月1日乙证券公司购入A股票10万股，已划分为交易性金融资产，2010年10月1日账面价值如下：“交易性金融资产——成本——自营账户”借方余额40万元，“交易性金融资产——公允价值变动——自营账户”借方余额60万元，“交易性金融资产——自营账户”借方余额100万元。

1. 10月1日乙证券公司收到甲企业融券保证金60万元：

借：银行存款——融券保证金	600000
贷：存入保证金——融券保证金	600000

乙证券公司从自营账户借出A股票30万股，但因乙证券公司没有放弃对该股票的控制，3个月之后将继续承担A股票的市场风险，此时乙证券公司应该将“交易性金融资产——自营账户”转入“交易性金融资产——融券账户”，因此自营账户A股票数为0，融券账户中A股票10万股，乙证券公司会计分录如下：

借：交易性金融资产——A股票（成本）	
——融券账户	400000
交易性金融资产——A股票（公允价值变动）	
——融券账户	600000
贷：交易性金融资产——A股票（成本）	
——自营账户	400000
交易性金融资产——A股票（公允价值变动）	
——自营账户	600000

2. 12月31日A股票市价跌到8元，融券账户公允价值变动=（8-10）×10万股=-20（万元），会计分录如下：

借：公允价值变动损益——A股票（融券） 200000

贷：交易性金融资产——A股票（公允价值变动）

——融券账户 200000

3. 甲企业应在12月31日之前购入10万股A企业股票，在到期日归还乙证券公司，假设甲企业于12月31日购入10万股A股票，则乙证券公司应该将交易性金融资产“融券账户”余额再转入“自营账户”，同时归还甲企业的融券保证金，会计分录如下：

借：交易性金融资产——A股票（成本）

——自营账户 400000

交易性金融资产——A股票（公允价值变动损益）

——自营账户 400000

贷：交易性金融资产——A股票（成本）

——融券账户 400000

交易性金融资产——A股票（公允价值变动损益）

——融券账户 400000

借：存入保证金——融券保证金 600000

贷：银行存款——融券保证金 600000

同样假如12月20日A股票的价格上升到15.7元，如果甲企业没有追加保证金，则其账户中的资金将会被乙证券公司强制平仓，即按照15.7元购入10万股A企业股票，以归还乙证券公司的股票，相关会计处理如下：

借：交易性金融资产——A股票（公允价值变动）

——融券账户 570000

贷：公允价值变动损益——A股票（融券） 570000

借：存入保证金——融券保证金 600000

贷：应收利息——融券 30000

银行存款——融券保证金 570000

借：交易性金融资产——A股票（成本）

	——自营账户	400000
	交易性金融资产——A股票（公允价值变动损益）	
	——自营账户	1170000
贷：交易性金融资产——A股票（成本）		
	——融券账户	400000
	交易性金融资产——A股票（公允价值变动损益）	
	——融券账户	1170000



苏州工业园区会计服务外包示范基地
苏州工业园区会计学会
<http://www.sipkj.org>

苏州工业园区会计服务外包示范基地

苏州工业园区会计学会

电子期刊-双月刊

第 15 期
2011/6/24



期刊首页

基地动态

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

主 编： 郭纲

副 主 编： 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位： 江苏省苏州工业
园区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： master@sipkj.org

会计工作中常见的差错类型

2011-06-23 作者： 来源：中国税网 阅读：11 次

会计工作中常见的差错类型

会计工作中，经常遇到的差错种类很多，其主要表现在：记账凭证汇总表不平，总分分类账不平，各明细分类账户的余额之和不等于总分分类账有关账户的余额；银行存款账户调整后的余额与银行对账单不符等。在实际工作中常见的记录错误主要有以下三种：

（1）会计原理、原则运用错误。

这种错误的出现是指在会计凭证的填制、会计科目的设置、会计核算形式的选用、会计处理程序的设计等会计核算的各个环节出现不符合会计原理、原则、准则规定的错误。例如，对规定的会计科目不设，不应设立的却乱设，导致资产、负债、所有者权益不真实；对现行财务制度规定的开支范围、标准执行不严等。

（2）记账错误。

主要表现为漏记、重记、错记三种。错记又表现为错记了会计科目。错记了记账方向，错用了记账墨水（蓝黑墨水误用红水，或红水误用蓝黑墨水），错记了金额等。

（3）计算错误。

主要表现为运用计算公式错误；选择计算方法错误；选定计量单位错误等等。



苏州工业园区会计服务外包示范基地
苏州工业园区会计学会
<http://www.sipkj.org>

苏州工业园区会计服务外包示范基地

苏州工业园区会计学会

电子期刊-双月刊

第 15 期
2011/6/24



期刊首页

基地动态

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

内部研发费用的财务处理例解

2011-06-23 作者： 来源：财考网 阅读：10 次

内部研发费用的财务处理例解

【案例】某企业2008年5月份开始对一项新产品专利技术进行研究开发。5月份进入研究阶段，发生差旅费等10万元。6月份进入开发阶段，领用材料50万元，人工费用20万元，注册费、律师费等其他费用30万元，其中符合资本化条件的支出80万元。形成的专利技术于7月份达到预定使用状态。该项专利技术会计与税法摊销年限均为10年。2008年度该企业会计利润15万元，不存在其他纳税调整事项。根据《企业会计准则第6号——无形资产》，企业自行开发的无形资产，无论是否满足资本化条件，均应先进行“研发支出”科目中进行归集。期末，对研究阶段发生的相关支出，应进行费用化处理计入当期损益；开发阶段发生的支出，不符合资本条件的，也应进行费用化处理计入当期损益，符合资本化条件但尚未完成开发活动的，相关支出仍保留在“研发支出”中，待完成开发达到预定使用状态时，再将相关成本转入“无形资产”。

这里要注意新准则与《企业会计制度》对转入无形资产的成本的区分。按照《企业会计制度》，企业自行开发的新技术不能确认为无形资产，除非按法律程序申请取得的无形资产，可按依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用，作为无形资产的实际成本，在研究与开发过程中发生的各项费用应直接计入当期损益。而新准则下内部开发形成的无形资产成本，包括可直接归属于该资产的创造、生产并使该资产能够以管理层预定的方式运作的所有必要支出。

(1) 5月份研究阶段发生差旅费等费用：

借：研发支出——费用化支出 10万元

贷：银行存款等 10万元

月末，

借：管理费用 10万元

主 编： 郭纲

副 主 编： 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位： 江苏省苏州工业
园区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： master@sipkj.org

贷：研发支出——费用化支出 10万元

(2) 开发阶段发生的相关费用：

借：研发支出——费用化支出 20万元

——资本化支出 80万元

贷：原材料 50万元

应付职工薪酬 20万元

银行存款等 30万元

(3) 6月末：

借：管理费用 20万元

贷：研发支出——费用化支出 20万元

(4) 7月份达到预定使用状态时：

借：无形资产 80万元

贷：研发支出——资本化支出 80万元

(5) 2008年度对该专利技术进行摊销：

借：管理费用 4万元

贷：累计摊销 4万元 $(80 \div 10 \div 2)$

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



苏州工业园区会计服务外包示范基地
苏州工业园区会计学会
<http://www.sipkj.org>

苏州工业园区会计服务外包示范基地

苏州工业园区会计学会

电子期刊-双月刊

第 15 期
2011/6/24



期刊首页

基地动态

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

主 编： 郭纲

副 主 编： 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位： 江苏省苏州工业园
区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： master@sipkj.org

如何正确理解同一控制下的企业合并

2011-06-23 作者： 来源： 中国税网 阅读： 7 次

案例：

2003年1月甲、乙、丙三人各投资300万元办起了一家铁矿石开采厂，专门生产销售铁矿石，并依法获得了矿山开采和生产经营许可证，控制了一些选矿企业的矿石原料，丙为法定代表人。

2004年11月丁、戊二人共同投资50万元兴办了W铁选厂（以下简称W），其中丁出资37.5万元，占75%；戊出资12.5万元，占25%，依法申请办理了营业执照和税务登记，甲为法定代表人。

2005年7月甲、乙、丙三人协商，为控制选矿企业生产经营，由甲、乙二人出资7500万元成立X铁选集团公司（以下简称X集团），其中甲出资3900万元，占52%，乙出资3600万元，占48%，并开始控制W的原料和销路，甲为法定代表人。

2008年7月份甲、乙、戊三人又共同投入货币资金1000万元注册登记了Z铁选厂（以下简称Z），其中：甲出资375万元，占37.5%，乙出资375万元，占37.5%，戊出资250万元，占25%，甲为法定代表人，拟在原料和销路上同时受控于X集团，但由于在设备购进和尾矿库选址上产生分歧，企业一直没有筹建起来。

2010年6月份甲、乙为进一步控制选矿企业又分别出资18.75万元购买了丁对W企业的股份37.5万元，即75%的股份，甲为法定代表人。

至此，甲、乙二人不但在铁选产品的原料和销路上完全控制了W和Z企业，控股比例均达到了75%，即分别以75%、100%、75%的比例控制了W、X、Z三个企业（集团）的股份。

2010年12月，X集团为了规范管理，拟将W与Z合并，于是，就W与Z的合并是否属于同一控制（X集团）下的企业合并产生了三种不同看法、两种处理意见：

第一种观点认为：根据《企业会计准则实施问题专家工作组意见（一）》（财政部会计准则委员会2007年2月1日发布，以下简称《专家组意见》），在通常情况下，同一

控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并，除此之外，一般不作为同一控制下的企业合并。也就是说同一集团（也称母公司）内部子公司之间的合并才属于同一控制下的企业合并，母公司对子公司的财产一般都拥有直接支配权和控制权，X集团只是W与Z的大股东，不是母公司与子公司的关系，因此，W与Z不属于税法上所称的同一控制企业，W与Z的合并应按照《财政部国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59号）第四条第（四）项规定选择非特殊性税务处理，即：①合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础；②被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理；③被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

第二种观点认为：根据《企业重组业务企业所得税管理办法》（国家税务总局公告2010年第4号）第二十一条规定，同一控制下的企业合并，如果在企业合并前参与合并各方受最终控制方的控制应该在12个月以上，才能选择特殊性税务处理，X集团的股东甲和乙是在2010年6月份购买和控制W企业75%的股份，W与Z在2010年12月合并，即使W与Z属于X集团控制下的企业，X集团对W的控制时间不到12个月，也不符合税法规定的同一控制下企业合并的条件，亦应按财税[2009]59号《通知》第四条第（四）项规定选择非特殊性税务处理。

第三种观点认为：W与Z的原料和销售渠道都受控于X集团，其两者的合并纯属于同一控制下的企业合并，应按照财税[2009]59号《通知》第六条第（四）项规定选择特殊性税务处理，即：①合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业的原有计税基础确定；②被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继；③可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率；④被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础，以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

上述三种观点的存在、两种处理方法选择的对峙，无疑不得不使W与Z的合并中止，最后以Z的破产而告终，但W与Z的合并究竟是否属于税法规定的同一控制下的企业合并，始终是人们议论的话题，应该有一个正确的结论，笔者倾向于非同一控制下的企业合并，但上述三种观点都不妥，依据有三：

1、利用《专家组意见》对“同一控制”的解释是片面的。

《企业会计准则第20号——企业合并（2006）》第二章第五条规定，同一控制下的企业合并是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。上述《专家组意见》对此解释为是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并，显然是对“受同一方”最终控制的解释，是站在会计核算和财务管理的角度，忽视了对“相同的多方最终控制”的解释。《企业重组业务企业所得税管理办法》（国家税务总局公告2010年第4号）第二十一条规定则不然，它特别将“相同的多方最终控制”解释为“能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制权的相同多方”，是指根据合同或协议的约定，对参与合并企业的财务和经营政策拥有决定控制权的投资者群体，特别强调了“参与合并企业的财务和经营政策拥有决定控制权的投资者”这个决定条件，即：“同一控制下的企业”在范围上既包括同一企业集团内部企业，也包括非同一企业集团的外部企业，包括境外企业。

2、用甲、乙购买W企业的股份不足12个月来判定W与Z的合并不属于同一控制下的企业合并也是不确切的。

如上所述，税法上所称的“同一控制下的企业合并”不单指同一企业集团内部企业之间的合并，还包括集团内部企业与外部企业根据合同或协议约定在财务和经营政策上

同受于拥有决定控制权的投资者（企业）群体的合并，决定条件首先要看非参与合并企业一方或多方对参与合并企业各方是否有投资，案中X集团的股东甲和乙对W企业的投资是代表不了X集团对W企业的投资的。

3、依据X集团在原材料供应和产品销路上控制了W和Z就断定W和Z是同时处在同一控制下的企业合并也是错误的。

上述不论是《专家组意见》，还是《企业重组业务企业所得税管理办法》中的规定，其核心都是控制企业是被控制企业的投资者或财产所有者，否则被控制企业就不是税法在企业重组政策中所称的“同一控制下的企业合并”。

综上所述，判断企业合并是否为“同一控制下的企业合并”必须具备三个条件：一是控制方（非参与合并企业的一方或多方，下同）必须是参与合并企业的共同投资者或财产所有者；二是不但控制方必须是参与合并企业的共同投资者或财产所有者，而且对参与合并企业各方在财务和经营政策上拥有绝对的控制权；三是控制方必须是企业投资者群体，个人投资者及其群体不构成参与合并企业的控制方。否则，企业合并就是“非同一控制下的企业合并”，参与合并企业就不能选择特殊性税务处理。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



苏州工业园区会计服务外包示范基地
苏州工业园区会计学会
<http://www.sipkj.org>

苏州工业园区会计服务外包示范基地

苏州工业园区会计学会

电子期刊-双月刊

第 15 期
2011/6/24



期刊首页

基地动态

学会活动

行业速递

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

以股权出资应视同销售还是适用重组税务处理

2011-06-23 作者： 来源： 广州日报 阅读： 6 次

股权出资是指投资人以其持有的在中国境内设立的有限责任公司或者股份有限公司的股权作为出资，投资于境内其他有限责任公司或者股份有限公司的行为。2009年3月1日开始实施的《股权出资登记管理办法》对股权出资进行了明确和规范，股权出资已经作为一种重要的出资方式在实践中得到广泛应用，尤其在上市公司定向增发案例中。但以股权出资在税务处理上存在一个疑问，是适用企业所得税中的视同销售税务处理，还是适用重组税务处理。

案例：A公司持有甲公司100%股权，投资成本1000万元。2009年12月31日甲公司账面净资产1400万元，经评估公允价值1600万元。2010年1月10日，A公司以对甲公司的股权作价1500万元，另一公司货币出资800万元对乙有限责任公司增资，乙公司原有注册资本1200万，增资后注册资本达2500万，增资后A公司持股乙公司股权60%。2010年A公司企业所得税汇算清缴时，本年度发生的股权出资是否视同销售，确认股权转让所得500万（1500-1000）。

一、股权出资应视同销售的观点

《企业所得税法实施条例》第二十五条规定，企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务。但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。而《关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函[2008]828号）又对《企业所得税法实施条例》第二十五条作了补充规定，该通知对资产转移行为进行了分类，即当资产所有权属在形式和实质上均不发生改变时，可作为内部处置资产，不视同销售确认收入；当资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产时，应按规定视同销售确定收入。

根据企业会计准则的规定，非货币性资产交换，是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。因此，以长期股权投资出资

主 编： 郭纲

副 主 编： 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位： 江苏省苏州工业园
区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： master@sipkj.org

换取被投资单位的股权，属于非货币性资产交换，根据国税函[2008]828号处置资产发生权属变更应视同销售的精神，以股权出资应视同销售。纳税人取得的对价相当于取得了股权转让收入，而根据《关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2010年第19号）规定，企业取得财产（包括各类资产、股权、债权等）转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。案例中股权出资应确认500万转让所得一次性计入2010年应纳税所得额。

二、适用重组税务处理的观点

以股权出资中，投资企业将股权注入被投资单位，获取被投资单位的股权，相当于投资企业为被收购方，被投资企业为收购方，收购方以股权支付。符合财政部、国家税务总局《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59号）关于股权收购的规定：一家企业购买另一家企业的股权，以实现对被收购企业控制的交易，称为股权收购。收购企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。

如股权出资符合以下条件还可以适用特殊性税务处理规定：

（一）具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

（二）被收购、股权比例符合规定的比例，即股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的75%。

（三）企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

（四）重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例，即收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。

（五）企业重组中取得股权支付的投资者，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权。

因此，股权出资应适用企业重组业务企业所得税处理。上述案例中，A公司持有的甲100%的股份出资对乙公司增资，获取乙公司60%股权。可以看成是股权收购，乙公司以自身的股权购买A公司持有的甲公司100%股权，支付对价均为股权支付。如其他条件符合，则上述案例中股权增资可以适用特殊性税务处理规定。可暂不确定500万股股权转让所得。

三、笔者的理解

笔者倾向于第二种观点，原因很简单，笔者认为《企业所得税法实施条例》第二十五条规定是有关企业所得税视同销售的一般规定，该条款存在兜底条款，即国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。国税函[2008]828号是对有关视同销售进一步规定，并不影响上述兜底条款的效力。因此，股权出资，可以符合企业重组业务的形式，符合条件的话当然可以适用特殊性重组税务处理，这也符合《企业所得税法实施条例》第二十五条的兜底条款规定。

苏州工业园区会计学会 版权所有
苏ICP备10202726号-1